



**Filipa Andreia da
Silveira Carvalho**

**Relatório de Estágio – Auditoria Financeira da teoria
à prática**



**Filipa Andreia da
Silveira Carvalho**

**Relatório de Estágio – Auditoria Financeira da teoria
à prática**

Relatório de Estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Rui Manuel da Silva Coutinho, docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho a todas as pessoas que me são importantes!

o júri

presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

orientador

Mestre Rui Manuel da Silva Coutinho
Assistente Convidado, Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutor Manuel Emílio Mota de Almeida Delgado Castelo Branco
Professor Auxiliar, Universidade do Porto

agradecimentos

Agradeço ao Dr. Avelino Antão e ao Dr. João Paulo Marques a oportunidade de realizar um estágio curricular na empresa CFA.

Gratulo ao meu orientador, o Professor Rui Coutinho, pela sua dedicação, pelos seus conselhos e pelo seu tempo despendido na orientação da elaboração do relatório.

Quero agradecer à equipa fantástica que me acompanhou durante o estágio, Sérgio Marques e João Maltez, sem dúvida que são uns excelentes profissionais. Quero agradecer-vos por todos os conhecimentos valiosos transmitidos para que a elaboração deste trabalho fosse possível. Não posso deixar de agradecer, também, à Inês Faria pela partilha dos seus conhecimentos e incentivo nos momentos mais difíceis.

Gratifico o meu namorado, Rui Saraiva, pelo apoio incansável ao longo destes meses e por todas as suas palavras assertivas para me reconfortar.

Agradeço, ainda, à minha família e a todos os meus amigos por todo o apoio dado, especialmente à Joana Fonseca, a minha companheira desta etapa.

palavras-chave

Auditoria financeira, procedimentos de auditoria, auditor, materialidade, prova, amostragem, risco

resumo

O presente relatório de estágio foi elaborado no seguimento da realização de um estágio curricular, durante seis meses, na empresa CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda.

O objetivo do presente trabalho consistiu na verificação da relevância e aplicabilidade prática, num contexto profissional, dos conceitos teóricos e normas de auditoria.

Para tal, foi efetuada uma recolha e análise da literatura existente sobre o tema de auditoria financeira, bem como uma revisão dos conceitos presentes em estudos e normas que mais vezes se intersejam com a atividade profissional do auditor. Simultaneamente foi realizado trabalho de campo no âmbito de auditoria financeira.

Foi possível concluir que os trabalhos de auditoria realizados seguem os conceitos e normas estabelecidas pelos organismos reguladores. No entanto, apesar da regulamentação da atividade de auditoria, diversas decisões são influenciadas pelo julgamento do auditor.

keywords

Financial audit, audit procedures, auditor, materiality, audit evidence, sampling, audit risk.

abstract

This report was written in the aftermath of a 6 months curricular internship in the company CFA – Cravo, Fortes, Antão & Associados SROC, Lda.

The objective of this report consists on verifying the relevancy and practical applicability of audit norms and theoretical concepts in a professional setting.

For this endeavor a collection and analysis of the existing literature about financial audit was made along with a revision of the concepts present in studies and norms that most often intersect with the professional activity of the auditor. Simultaneously a field work on the subject of financial audit was carried out.

It was possible to conclude that the financial audit tasks executed follow the concepts and norms established by the regulators. However, despite the regulation of audit activity various decisions are influenced by the auditor judgment.

Índice

Índice	i
Índice de figuras	iii
Índice de anexos.....	iii
Lista de siglas.....	iv
Introdução.....	1
I. Enquadramento Teórico.....	4
1.1. Conceito de Auditoria.....	4
1.2. Necessidade de informação financeira credível.....	4
1.3. O papel do auditor.....	6
1.4. Normas.....	6
II. A execução de auditoria.....	8
2.1. Planeamento.....	8
2.2. Conhecimento do negócio.....	9
2.3. Materialidade	10
2.4. Risco de Auditoria.....	13
2.4.1. Risco inerente.....	14
2.4.2. Risco de Controlo	14
2.4.3. Risco de deteção	16
2.4.4. Relação entre as componentes do risco de auditoria.....	17
2.5. Procedimentos de auditoria	18
2.5.1. Procedimentos gerais	19
2.5.2 Testes de auditoria	20
2.5.2.1 Testes aos controlos.....	20
2.5.2.2. Testes substantivos.....	21
2.6. A prova de auditoria.....	21
2.6.1. Importância e conceito de prova	22
2.6.2. Documentação da prova	23
2.7. Amostragem em auditoria	24
2.7.1. Amostragem estatística e não estatística	25
2.7.2. Dimensão da amostra	26
2.7.3. Técnicas de seleção de amostras	27

III. Apresentação da empresa acolhedora.....	28
3.1. CFA - Cravo Fortes Antão & Associados SROC, Lda.	28
3.2. Setores de atividade	29
3.3. Sistema interno de controlo de qualidade	29
IV. Trabalho de campo.....	31
4.1. Circularização de terceiros.....	31
4.2. Ativos fixos tangíveis	34
4.3. Inventários	36
4.4. Meios financeiros líquidos.....	39
4.5. Acréscimos e diferimentos	40
4.6. Financiamentos obtidos	42
4.7. Estado e outros entes públicos	43
4.8. Capital próprio	46
4.9. Gastos e rendimentos	47
4.10. Gastos com pessoal	49
Conclusão.....	52
Referências bibliográfica.....	54
Anexos	56

Índice de figuras

Figura 1 – Relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria.....	11
Figura 2 – Indicadores quantitativos de materialidade.....	12
Figura 3 – Modelo multiplicativo do risco de auditoria	14
Figura 4 – Componentes do risco de auditoria	17
Figura 5 – Interligação das componentes do risco de auditoria	18
Figura 6 – Amostragem estatística vs. amostragem não estatística	26

Índice de anexos

Anexo 1 – Índice do dossier corrente	57
Anexo 2 – Índice do dossier permanente	58

Lista de siglas

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DR	Decreto Regulamentar
DRA	Diretriz Revisão/Auditoria
EC	Estrutura Concetual
EOEP	Estado e Outros Entes Públicos
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
IES	Informação Empresarial Simplificada
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA	International Standards on Auditing
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
Lda.	Limitada
NCRF	Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
NTRA	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PC	Pagamentos por conta
PEC	Pagamento especial por conta
RMMG	Remuneração Mínima Mensal Garantida
SS	Segurança Social

Introdução

O presente relatório de estágio tem como principal objetivo a obtenção do grau Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria. O estágio curricular foi desenvolvido na área de auditoria financeira na empresa CFA - Cravo, Fortes, Antão & Associados, Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, Lda., adiante designada CFA, com início no dia 2 de novembro de 2015 e término a dia 30 de abril de 2016, obtendo seis meses de experiência profissional em auditoria financeira.

A CFA é sediada em Aveiro, constituída em 1990 por Domingos Cravo, João Fortes e Avelino Antão, tem na sua génese o objetivo de prestar serviços de auditoria, revisão legal de contas e consultoria fiscal a empresas do setor público e privado, a cooperativas e organizações sem fins lucrativos. Atualmente presta serviços complementares à sua atividade principal apoiando as empresas a colmatar as suas necessidades, oferecendo um leque variado de serviços em consultoria contabilística, formação e projetos de investimento.

No decorrer dos seis meses do estágio curricular estive integrada numa equipa multidisciplinar de auditores experientes, acompanhando e desenvolvendo as principais tarefas que são esperados de um auditor. Durante esse período desenvolvi competências profissionais que permitiram realizar com confiança as seguintes tarefas: abertura dos papéis de trabalho, realização de inspeções físicas e documentais, preparação do processo de circularização; verificações de cálculos aritméticos e reconciliações de contas.

A principal motivação para a realização do estágio foi o desenvolvimento profissional numa área que sempre foi do meu interesse e o desafio pessoal de construir uma carreira sólida na área de auditoria. Os conhecimentos teóricos adquiridos no decorrer do mestrado despertaram em mim a curiosidade e necessidade de os aplicar num contexto real permitindo aprofundá-los e desenvolvê-los a nível profissional.

Neste relatório de estágio é feita uma cobertura de conceitos e definições de auditoria que são divulgados e estudados extensivamente na literatura. Foi possível aprofundar conhecimentos através dos diversos artigos e estudos publicados, que vão desde os primórdios da auditoria, onde as principais motivações eram a prevenção de erros, até ao advento da auditoria moderna, onde o foco passou a ser a verificação das demonstrações financeiras de forma a assegurar a fiabilidade e a confiança nas mesmas por parte de todos os *stakeholders*.

Tal como mencionado, a literatura é vasta e bastante extensa no que diz respeito aos termos teóricos e ao seu estudo no contexto de auditoria financeira. Com este relatório de estágio pretende-se trazer um foco diferente no estudo da área em questão ao analisar e reportar a aplicação dos conceitos encontrados na literatura num ambiente e contexto de aplicação prática e real.

Este relatório de estágio curricular tem uma forte ênfase na aplicabilidade prática das normas, teorias e conceitos da literatura de auditoria num contexto profissional.

São abordados os temas considerados relevantes no plano global de auditoria com base no âmbito do presente relatório de estágio, são eles, os efeitos da materialidade, extensão e relevância da prova, natureza da prova, risco de auditoria e procedimentos para obtenção da prova. Sempre tendo em consideração a sua aplicabilidade na realidade do trabalho.

Embora tenha verificado ao desenvolver este relatório de estágio curricular que existem variados estudos que abordam a mesma temática, estes são por norma realizados em empresas com dimensões díspares e em que o trabalho efetivamente realizado pelo auditor tem algumas *nuances* dadas as diferentes naturezas e filosofias das organizações.

Desta forma, este relatório mostra que apesar da diferença entre organizações, quer pela sua dimensão ou natureza, o trabalho do auditor é regido por normas e procedimentos que no final levam ao mesmo resultado.

No primeiro capítulo deste relatório de estágio encontra-se descrito o conceito de auditoria e necessidade de informação credível, bem como o papel do auditor e as normas que regulam a atividade profissional de auditoria em Portugal.

De seguida, no segundo capítulo procede-se à exposição da componente teórica, onde são abordados os fundamentos teóricos em auditoria recorrendo a estudos e normas de auditoria, visando sustentar todo o trabalho desenvolvido em termos práticos no estágio. Este capítulo está dividido em sete grupos: planeamento, conhecimento do negócio, materialidade, risco de auditoria, procedimentos de auditoria, prova de auditoria e amostragem em auditoria.

Estes grupos foram identificados como sendo os mais relevantes de acordo com a literatura estudada e pesquisada, tendo como critério a frequência que estes temas se intercetavam com as atividades profissionais desenvolvidas, de acordo com o objetivo deste relatório de estágio.

No terceiro capítulo procede-se à apresentação da empresa acolhedora no âmbito do estágio, à descrição das atividades desenvolvidas e da sua organização interna.

No quarto capítulo é efetuada uma descrição das atividades desenvolvidas no decorrer do estágio curricular, encontrando-se organizado por áreas de trabalho.

Por fim, como conclusão é abordado se os objetivos propostos foram cumpridos, avalia-se o desenvolvimento e concretização da atividade profissional como auditor, são tecidas algumas considerações sobre o tema abordado e sua relevância para a literatura existente, são identificadas algumas limitações e falhas que advêm de um estudo desta natureza, terminando com sugestões de melhoria e eventuais propostas para trabalhos futuros.

I. Enquadramento Teórico

1.1. Conceito de Auditoria

Baptista da Costa (2017) refere que não se pode afirmar que exista uma definição rígida de auditoria financeira, se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados por diversos autores e organismos profissionais.

Uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites (Stamp & Moonitz, 1979).

O objetivo de uma auditoria às demonstrações financeiras consiste em expressar uma opinião relativamente a se tais demonstrações apresentam ou não uma imagem verdadeira e apropriada da situação dos negócios da empresa à data de balanço e dos seus resultados do ano financeiro, tendo em consideração a lei e os costumes do país onde a empresa se encontra registada (FEE, 2002).

1.2. Necessidade de informação financeira credível

Quando se fala de auditoria indissociavelmente é referida a informação financeira produzida através da contabilidade.

O *Statement of Basic Accounting Theory* (Fertig, 1967), definiu contabilidade como sendo o processo de identificação, medida e comunicação de informação financeira cujo objetivo é o de fornecer informação passada, presente e futura aos seus utilizadores e que esta seja útil para a tomada de decisões.

Neste contexto, salienta-se a importância da auditoria no incremento da credibilidade da informação financeira junto dos seus utilizadores e, consequentemente, na diminuição do *audit expectation gap*¹.

¹ Segundo Almeida (2002), entende-se por *audit expectation gap* a quebra entre as expectativas sociais do resultado de uma auditoria e aquilo que a mesma pode proporcionar no quadro normativo atual.

Baptista da Costa (2017) refere que os utilizadores da informação financeira podem identificar-se como sendo os investidores, os trabalhadores, os financiadores, os fornecedores, os clientes, o governo e seus departamentos e o público.

Os fornecedores de capital de risco preocupam-se com os seus investimentos, bem como a rentabilidade dos mesmos, necessitando de informação credível que lhes possibilite decidir se devem comprar, deter ou vender os investimentos. Por sua vez, os acionistas estão interessados em informação que lhes permita determinar a capacidade da empresa gerar resultados, e, conseqüentemente pagar dividendos.

Os trabalhadores individualmente e os seus grupos representativos interessa-lhes a informação no sentido de avaliar a capacidade da empresa em proporcionar remunerações e benefícios de reforma, bem como oportunidades de emprego.

Os financiadores estão interessados em informação que lhes possibilite assegurar que a empresa detém liquidez para cumprimento das suas obrigações, ou seja, estimar o risco de crédito.

Os fornecedores e outros credores estão interessados em perceber se as quantias que lhe são devidas, decorrente dos fornecimentos efetuados, serão pagas nas datas de vencimento.

Os clientes têm interesse em informação acerca da continuidade da empresa com quem mantêm relações comerciais, especialmente nas situações em que exista dependência da sua parte, ou no caso de terem efetuado adiantamentos significativos.

O governo requer informação com o objetivo de regular as atividades das empresas, interessando-lhe que as mesmas funcionem por longos períodos de tempo, contribuindo para a vitalidade da economia, bem como determinar as políticas de tributação como base para o rendimento nacional.

O público interessa-lhes a informação, no sentido de que as empresas podem dar contribuições significativas às economias locais, empregando pessoas e contribuindo para o comércio com os fornecedores locais.

1.3. O papel do auditor

Segundo Coates, Florence, and Kral (2002), os auditores independentes desenvolvem trabalhos de auditoria, destinados a fornecer uma segurança aceitável de que as demonstrações financeiras apresentadas estão isentas de erros (atos não intencionais por parte de quem relata) ou fraudes (atos intencionais por parte de quem relata) materialmente relevantes.

Na origem da profissão de auditor, nos países anglo saxónicos, os auditores eram referidos em contexto social como *gentlemen* (McMillan, 2004), neste sentido, o trabalho desenvolvido por eles não era posto em causa. Walker (1995) argumenta que essa realidade se alterou substancialmente mais tarde, tornando-os mais suscetíveis às pressões do órgão de gestão da empresa auditada. Esta situação resulta do facto de se prestarem serviços de âmbito mais alargado do que a auditoria em sentido estrito, implicando a sua dependência face às empresas auditadas.

Segundo McMillan (2004), as receitas geradas por serviços de carácter mais alargado, são altamente apetecíveis para o auditor, colocando em causa a sua independência no âmbito do julgamento profissional.

Contrariamente Powell and DiMaggio (1991) defendem que mesmo na época em que os auditores eram considerados como *gentlemen*, a independência poderia estar sempre em causa, uma vez que qualquer relação de natureza social pressupõe normalmente um interesse em comum.

Neste âmbito, a Diretiva 2006/43/CE estabelece que os auditores devem estar sujeitos a: i) princípios de deontologia e ceticismo profissional; ii) independência e objetividade; iii) confidencialidade; e iv) sigilo profissional.

Em Portugal, o artigo 61º do EOROC, estabelece que os membros da OROC “devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer atuação contrária à dignidade das mesmas”.

1.4. Normas

A auditoria é regulada por princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em conta no exercício da sua atividade. Em Portugal a entidade que regula as normas e procedimentos de auditoria é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

As normas gerais que constituem os princípios básicos e procedimentos gerais a seguir pelos auditores/revisores no desenvolvimento do seu trabalho são as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, sendo estas de aplicação obrigatória. Estas normas são desenvolvidas e complementadas com base em Diretrizes de Revisão/auditoria (DRA).

Todos os princípios, normas e diretivas de auditoria podem ser encontrados no Manual dos Revisores Oficiais de Contas, cujo principal objetivo é regular a profissão de auditoria.

O referencial normativo para os auditores em Portugal obedece à seguinte hierarquia:

- Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA);
- Diretrizes de Revisão/Auditoria;
- Interpretações Técnicas;
- Recomendações Técnicas

Importa referir que atualmente, as NTRA e as DRA foram revogadas pelo Guia de Aplicação Técnica (GAT) 1, de 28 de julho de 2016. Sucedendo que desde o dia 1 de janeiro 2016 foram adotadas as normas internacionais de auditoria (ISA) em Portugal, de acordo com o n.º 8 do artigo 45º do EROC.

II. A execução de auditoria

2.1. Planeamento

De acordo com o § 4 da Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300²:

Por "Planeamento" entende-se o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respetivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva.

Segundo Arens, Elder, and Mark (2010) o planeamento de auditoria envolve quatro procedimentos que devem ser realizados no início da auditoria:

1. O auditor deve decidir se aceita um novo cliente, bem como se continua a prestar serviços a um cliente existente. Essa determinação é feita tipicamente por um auditor experiente que esteja em posição de tomar decisões importantes. O auditor deve tomar esta decisão o mais cedo possível para não incorrer custos significativos que não possam ser recuperados.
2. O auditor deve identificar os motivos pelos quais o cliente quer ou precisa de uma auditoria. Essa informação é suscetível de afetar as partes restantes do processo do planeamento.
3. Para evitar desentendimentos, o auditor obtém um acordo com o cliente sobre os termos do compromisso.
4. O auditor desenvolve uma estratégia geral para a auditoria, incluindo selecionar a equipa de trabalho e todos os especialistas de auditoria necessários.

De acordo com o § 15 das Normas Técnicas Revisão/Auditoria (NTRA), publicadas no Diário da República n.º. 295/1997, de 23 de dezembro, o auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar,

² DRA 300 – Planeamento.

tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade.

Um adequado planeamento do trabalho de auditoria apresenta enumeras vantagens para o auditor, nomeadamente: i) foco nas áreas mais importantes; ii) tempestividade na identificação e resolução de eventuais problemas; iii) organização e gestão dos trabalhos de auditoria; iv) seleção da equipa de trabalho de acordo com as tarefas a executar; e v) supervisão e revisão dos trabalhos, de acordo com § 5 da DRA 300.

O auditor deve desenvolver e documentar um plano global de auditoria para orientar o desenvolvimento do respetivo programa de trabalho, que compreende: i) o conhecimento do negócio; ii) a compreensão do sistema contabilístico e do sistema de controlo interno; iii) o risco e a materialidade; iv) a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria; v) a coordenação, direção, supervisão da auditoria; e vi) a utilização de tecnologias de informação pelo auditor e/ou entidade, de acordo com § 9 da DRA 300.

2.2. Conhecimento do negócio

Segundo Arens et al. (2010), uma compreensão completa dos negócios e da indústria do cliente e o conhecimento sobre o funcionamento da empresa são essenciais para o auditor realizar uma auditoria adequada.

De acordo com o § 12 das NTRA, o auditor deve adquirir um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

O conhecimento do negócio é fundamental na medida que permite: i) estimar o risco inerente e o risco de controlo; ii) considerar os riscos do negócio e a resposta do órgão de gestão; iii) desenvolver o plano global de auditoria e o respetivo programa; iv) determinar também um nível de materialidade e estimar se se mantém ou não apropriado; e v) apreciar ainda a prova recolhida com o objetivo de estabelecer a sua adequação e a validade das respetivas asserções contidas nas demonstrações financeiras, de acordo com o § 16 da DRA 310³.

³ DRA 310 – Conhecimento do negócio.

Neste contexto, o §7 da DRA 300 refere que:

A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.

2.3. Materialidade

A materialidade, de acordo com o § 4 da DRA 320⁴:

é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade não é suscetível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspetos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.

Os auditores são responsáveis por determinar se as demonstrações financeiras contêm distorções materialmente relevantes, em caso afirmativo, estes devem dar conhecimento ao cliente para que as mesmas sejam corrigidas. Se o cliente se recusar a corrigir os erros identificados, o auditor deve emitir uma opinião qualificada ou adversa, dependendo da implicação das distorções. Para efetuar tais determinações, os auditores devem ter um profundo conhecimento da aplicação da materialidade (Arens et al., 2010). Neste sentido, o auditor efetua uma primeira definição de materialidade ao fazer o planeamento global de auditoria. A determinação da materialidade é matéria do seu julgamento profissional, no entanto, é influenciada pela perceção das necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras.

⁴ DRA 320 – Materialidade de revisão/auditoria.

Segundo Baptista da Costa (2017), a materialidade pode ser entendida em termos quantitativos ou qualitativos. Em termos qualitativos, a materialidade associada às distorções reflete-se geralmente no balanço e na demonstração de resultados. Em termos quantitativos, a materialidade reflete-se, geralmente, no anexo, devido a inadequadas divulgações.

Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de auditoria e vice-versa. Se após planejar procedimentos de auditoria específicos, o auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de auditoria aumenta. Face a esta alteração o auditor deverá reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Esta redução ocorrerá alterando os procedimentos de auditoria que irá adotar, de forma a reduzir a avaliação do risco de distorção material⁵, através de testes aos controlos adicionais, se tal for possível, ou reduzindo o risco de deteção através de modificações na natureza, extensão e oportunidade ou tempestividade dos procedimentos de auditoria adotados (§ 10 da DRA 320).

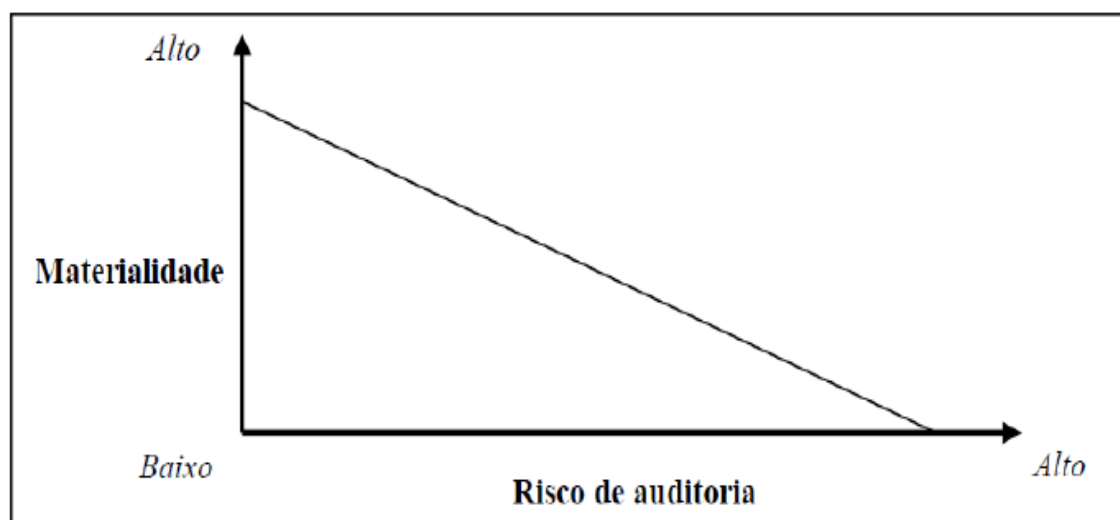


Figura 1 – Relação inversa entre a materialidade e o risco de auditoria

Fonte: Hayes, Dassen, Schilder, and Wallace (2005)

⁵ Combinação multiplicativa do risco de controlo e do risco inerente.

As normas de auditoria não estabelecem regras quanto aos limites mínimos de materialidade a ter em conta na avaliação das distorções que afetem as demonstrações financeiras. O auditor precisa, na maioria das vezes, de conseguir traduzir a materialidade num valor, recorrendo a determinados indicadores tais como: i) resultado antes de impostos; ii) resultado operacional; iii) resultado líquido; iv) total das vendas e prestação de serviços; v) ativo líquido; e vi) ativo corrente.

Neste seguimento, de forma a avaliar o efeito das distorções, quando o seu efeito quantitativo for considerado importante se comparado, em termos percentuais, com os indicadores como se segue:

Indicador	Fonte	Fonte	Fonte
Resultado bruto	-	2%	-
Resultado antes de impostos (RAI)	5% a 10%	> 10 %	5% a 10%
Total das vendas e das prestações de serviços	0,5% a 2%	0,5%	0,5% a 1%
Total do ativo ou do balanço	0,5% a 2%	0,5%	0,5% a 1%
Total do ativo corrente	5% a 10%	-	-
Total do passivo corrente	5% a 10%	-	-
Total do capital próprio	1% a 5%	1%	1%

Figura 2 – Indicadores quantitativos de materialidade

Fonte: Baptista da Costa (2017)

Na figura anterior estão evidenciadas três colunas distintas com diferentes indicadores quantitativos de materialidade, cada uma tem por base fontes diferentes. A primeira coluna refere-se a Hayes et al. (2005), a segunda a Hayes, Schilder, Dassen, and Wallage (1999) e a terceira a Boynton, Kell, and Johnson (2001)

Estes indicadores refletem a materialidade em termos quantitativos. Contudo, os auditores não devem ignorar a materialidade em termos qualitativos. Segundo Baptista da Costa (2017), uma distorção deve ser sempre considerada material se, entre outras situações, tiver por base uma fraude ou irregularidade ou quando resultar do incumprimento das leis ou dos regulamentos aplicáveis.

2.4. Risco de Auditoria

Segundo Arens and Loebbecke (2000), a auditoria proporciona uma segurança elevada, mas não absoluta, de que não existem distorções nas demonstrações financeiras, apenas no que se refere a aspetos materiais. Neste contexto, importa referir que, eliminar por completo o risco da existência de qualquer distorção implicaria custos extremamente elevados.

Segundo Boynton et al. (2001), são várias as razões pelas quais o auditor é responsável por proporcionar uma segurança razoável, mas não absoluta:

- a maioria da evidência de auditoria decorre de testes a amostras e não à totalidade dos registos e transações. Também as áreas a testar, a natureza, extensão e oportunidade dos testes, assim como a avaliação do resultado dos testes exigem um nível elevado de julgamento profissional;
- as demonstrações financeiras contêm estimativas, as quais implicam incerteza e podem ser afetadas por eventos futuros. Desta forma o auditor tem de confiar em evidência que é persuasiva, mas não conclusiva;
- caso as demonstrações financeiras se encontrem distorcidas em virtude da ocorrência de fraude é, em regra, extremamente difícil, se não impossível, para o auditor a sua deteção, especialmente quando existe conluio por parte do órgão de gestão.

De acordo com o § 5 DRA 400⁶:

“Risco de revisão/auditoria” é a suscetibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante.

Os normativos em vigor desagregam o risco de auditoria em três componentes fundamentais: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

⁶ DRA 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria

O risco de auditoria resulta do produto das três componentes referidas:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Figura 3 – Modelo multiplicativo do risco de auditoria

Fonte: Baptista da Costa (2017)

em que:

RA = Risco de auditoria

RI = Risco Inerente

RC = Risco de controlo

RD = Risco de deteção

2.4.1. Risco inerente

Definido como sendo a suscetibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos (§ 6 da DRA 400).

Ao avaliar o risco inerente, o auditor faz uso do julgamento profissional para avaliar múltiplos fatores ao nível: i) das demonstrações financeiras; e ii) dos saldos de conta ou classe de transações.

2.4.2. Risco de Controlo

Representará a suscetibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno (§ 7da DRA 400).

De acordo com § 4 da DRA 410⁷, por controlo interno entende-se:

todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Segundo o § 11 DRA 400, a avaliação preliminar do risco de controlo é o processo de avaliar a eficácia do sistema de controlo interno de uma entidade na prevenção ou deteção e correção de distorções materialmente relevantes. Existirá sempre algum risco de controlo devido às limitações inerentes de qualquer sistema de controlo interno.

Baptista da Costa (2017) refere que o estabelecimento de um sistema de controlo interno é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. No entanto, é óbvio poder afirmar que o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objetivos enunciados.

De acordo com o § 13 da DRA 410, o controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, apenas pode proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objetivos do controlo interno da entidade. A probabilidade de consecução é afetada por limitações inerentes ao controlo interno, tais como: i) falta de interesse do órgão de gestão na implementação e manutenção; ii) a dimensão da empresa dificultando o sistema de controlo bem como a complexidade das transações; iii) a relação custo/benefício; iv) a existência de erros humanos; v) controlos relacionados com transações rotineiras, entre outras.

O auditor, para avaliar e obter provas acerca da eficácia de um sistema de controlo interno, recorre a testes de controlo e de conformidade. Quanto mais baixa a avaliação do risco de

⁷ DRA 410 – Controlo interno.

controlo tanto maior o suporte que o revisor/auditor deve obter de que o controlo interno está convenientemente concebido e a funcionar eficazmente (§ 21 da DRA 400).

Para a determinação do risco de controlo o auditor deve falar com as pessoas envolvidas nas operações, reforçando a sua recolha de informação com os questionários de controlo interno, sendo que esta informação permite-lhe avaliar o risco de controlo e aferir a necessidade de realizar testes adicionais de controlo ou substantivos (Inácio, 2014).

2.4.3. Risco de deteção

Constituí a suscetibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes (§ 8 da DRA 400).

O nível do risco de deteção relaciona-se diretamente com os procedimentos substantivos executados pelo auditor. A avaliação do risco de controlo pelo auditor, juntamente com a avaliação do risco inerente, influencia a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos a serem executados para reduzir o risco de deteção, e, portanto, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Dada a relação custo/benefício a ter em conta na realização de mais ou menos procedimentos, torna-se impossível que o auditor elimine por completo este risco (§ 42 da DRA 400).

2.4.4. Relação entre as componentes do risco de auditoria

Hayes et al. (2005) esquematicamente apresentam o funcionamento do risco de auditoria:

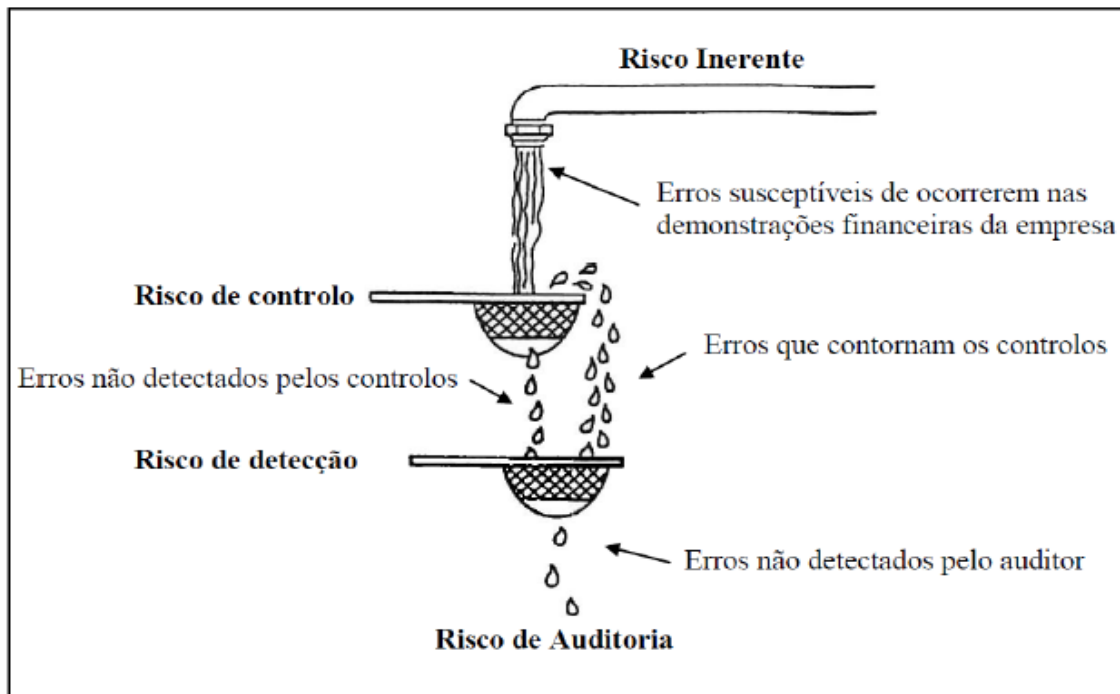


Figura 4 – Componentes do risco de auditoria

Fonte: Hayes et al. (2005)

A primeira filtragem representa o sistema de controlo interno implementado empresa. Como referido anteriormente, existirá sempre algum risco de controlo devido às limitações inerentes de qualquer sistema de controlo interno, as gotas que passam pelo primeiro filtro representam um ponto fraco do sistema. Relativamente às gotas que contornam os controlos, estas representam que não existem controlos. Sendo que os erros não detetados pelos controlos e os erros que contornam os controlos podem ser detetados pelo auditor através dos procedimentos de auditoria. Contudo, importa referir que auditor pode optar por procedimentos de auditoria inapropriados ou executar de forma errada os procedimentos de auditoria adequados, surgindo aqui o risco de deteção.

O risco inerente e o risco de controlo podem ser avaliados separadamente ou em combinação. Nos termos da DRA 400, § 41:

A gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um sistema de controlo interno para prevenir ou detetar e corrigir distorções e, portanto, em

muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo estão altamente inter-relacionados.

A mesma DRA acrescenta ainda que:

Em tais situações, se o revisor/auditor tentar avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo, existe a possibilidade de avaliação inapropriada de risco. Em consequência, o risco de revisão/auditoria pode ser avaliado mais apropriadamente em tais situações, fazendo uma avaliação combinada.

		Avaliação pelo auditor do RC		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo auditor do RI	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Figura 5 – Interligação das componentes do risco de auditoria

Fonte: DRA 400, Apêndice II

Existe uma relação inversa entre o RD e o nível combinado entre o RI e RC. Assim, quando estes dois últimos são altos, o RD necessita de ser o mais baixo possível a fim de reduzir o RA a um nível baixo aceitável. Por outro lado, quando o RI e RC são baixos, o auditor pode aceitar o RD mais alto e ainda assim reduzir o RA a um nível aceitável baixo (Apêndice II DRA 400).

Em suma, a mensuração do risco não é uma tarefa fácil para o auditor. Sendo que o risco é avaliado em termos qualitativos: alto, médio e baixo, tendo o auditor em conta a relação custo/benefício na mensuração do mesmo e, bem como, o seu julgamento profissional.

2.5. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria são métodos ou técnicas indispensáveis para obtenção de prova como resposta ao risco de distorção material avaliado pelo auditor. Os

procedimentos de auditoria a adotar pelo auditor podem variar de trabalho para trabalho sendo as circunstâncias ajustadas para cada caso em concreto, estabelecendo-se de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em gerais e específicos. Os procedimentos gerais têm aplicação nas várias fases da execução do trabalho de auditoria, enquanto os específicos são usados em situações muito concretas (Baptista da Costa, 2017).

2.5.1. Procedimentos gerais

Os procedimentos gerais estabelecidos na ISA 500⁸ são:

- inspeção, que consiste no exame de registos, dos documentos de suporte e dos ativos tangíveis. A inspeção documental corresponde à análise de documentos de suporte às transações ou a contratos. Por sua vez, a inspeção de ativos tangíveis constitui a confirmação da existência dos bens e reflete a forma de avaliação de evidência física.
- observação, que consiste em presenciar a execução por outros de um processo ou procedimento. Este tipo de procedimento é utilizado especialmente no levantamento e testes aos controlos internos implementados pela empresa auditada e na assistência do processo de contagens físicas.
- confirmação, que consiste em obter respostas diretas de terceiros relativas a asserções associadas a saldos de contas, acordos ou transações contidas nas demonstrações financeiras.
- recálculo, que consiste na verificação da exatidão dos cálculos aritméticos de documentos ou de registos efetuados pela empresa assim como da adequação das bases em que os mesmos foram efetuados. São normalmente aplicados a reconciliações bancárias, amortizações, entre outros.

⁸ ISA 500 – Prova de auditoria (*Audit evidence*)

- reexecução, que consiste na execução, por parte do auditor, manualmente ou recorrendo a técnicas informáticas, de procedimentos ou controlos originalmente efetuados como parte integrante do controlo interno da empresa auditada.
- procedimentos analíticos, que consistem em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto de informação financeira como não financeira. Os procedimentos analíticos abrangem também a investigação necessária de flutuações ou relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou se desviem de forma significativa dos valores previstos.
- indagação, que consiste em procurar informação, financeira ou não financeira, juntos de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade. A indagação é usada extensivamente em toda a auditoria, para além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem ir de indagações formais por escrito até indagações formais orais. Avaliar as respostas a indagações constitui parte integrante do processo de indagação.

2.5.2 Testes de auditoria

Os testes de auditoria podem ser classificados, atendendo aos objetivos a atingir, como procedimentos para avaliação de risco, testes aos controlos e testes substantivos.

2.5.2.1 Testes aos controlos

Os testes de controlo são realizados para obter prova sobre os sistemas contabilístico e de controlo interno, tendo em vista constatar a sua existência, avaliar a sua conceção e confirmar se o seu funcionamento é eficaz (§ 8 da DRA 510⁹).

Quando o auditor procede ao levantamento do controlo interno, verifica, de imediato, se o mesmo existe e é ou não adequado.

⁹ DRA 510 – Prova de revisão/auditoria

Caso se trate de um controlo interno adequado, o auditor deve testá-lo de forma a verificar o seu funcionamento. Caso contrário, dever-se-á passar, de imediato, para a realização de procedimentos substantivos.

A constatação sistemática de desvios, detetados por testes aos controlos, evidencia que não há vantagem em aprofundá-los, visto que a probabilidade de continuarem a acontecer é elevada. Contudo Baptista da Costa (2017) refere que é “mais seguro efetuar também testes aos controlos (...) para ficar tanto quanto possível com a certeza de que o sistema implementado é de facto deficiente e que portanto não inspira confiança”.

O auditor tem de assegurar que o sistema de controlo se mantém operacional e adequado, durante todo o exercício económico, uma vez que o seu relatório faz referência à posição financeira no final do período e aos resultados ocorridos durante o mesmo (Baptista da Costa, 2017).

2.5.2.2 Testes substantivos

Os testes substantivos são realizados para o auditor obter prova a fim de detetar distorções, materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras e constatar a credibilidade que merece a informação divulgada. Podem ser testes de: i) teste de detalhe (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e ii) procedimentos analíticos substantivos (§ 9 da DRA 510).

Os testes de controlo e os procedimentos substantivos podem ser realizados no final do período de referência das demonstrações financeiras ou numa data intercalar. Não obstante, quanto maior for o risco de distorção material, maior é a possibilidade de o auditor considerar mais prudente realizar procedimentos substantivos numa data mais próxima do final do período.

2.6. A prova de auditoria

Este ponto visa apresentar o conceito de prova de auditoria, bem como a sua importância no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. É, ainda, abordado a relevância da documentação da prova constituindo o principal registo da aplicação da auditoria.

2.6.1. Importância e conceito de prova

A prova de auditoria é obtida a partir de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos ou, em certas circunstâncias, apenas a partir de procedimentos substantivos. Compreende não só a informação proporcionada pelos documentos comprovativos e registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, como também a informação corroborativa proveniente de outras fontes (§ 7 da DRA 510).

A prova de auditoria a obter deve ser suficiente e apropriada de forma a permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis nas quais baseia a sua opinião (§ 4 da DRA 510).

Prova de auditoria suficiente relaciona-se com a medida de quantidade da prova obtida enquanto prova de auditoria apropriada se relaciona com a medida qualidade da mesma, ou seja, com a sua relevância e a sua credibilidade em proporcionar apoio para confirmar as asserções (Baptista da Costa, 2017).

As asserções aplicáveis a classe de transações, a saldos de contas e apresentação e divulgação das demonstrações financeiras, consubstanciam a prova de auditoria. Segundo a ISA 500, as asserções são compostas nos termos seguintes: i) plenitude; ii) existência; iii) ocorrência; iv) exatidão; v) corte de operações; vi) classificação; vii) direitos e obrigações; e viii) apresentação e divulgação.

A credibilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua origem (externa ou interna) e pela sua natureza (visual, documental ou oral) e depende das circunstâncias concretas, aferindo-se normalmente pelas seguintes regras: i) a obtida a partir de origem externa é mais credível que a gerada internamente; ii) a gerada internamente é mais credível quando forem eficazes os respetivos sistemas contabilístico e de controlo interno; iii) a obtida diretamente pelo revisor/auditor é mais credível que a obtida pela entidade; e iv) a obtida documentalmente ou por esclarecimento escrito é mais credível que a obtida oralmente (§ 16 da DRA 510).

O auditor passa a maior parte do seu tempo a obter e a avaliar prova acerca das asserções do órgão de gestão incorporadas nas demonstrações financeiras. Assim o processo de obtenção e avaliação de prova é determinante em auditoria (Rittenberg, Johnstone, & Gramling, 2010).

Nestas circunstâncias, a prova em auditoria é importante não só como forma do trabalho ser controlado e revisto por um profissional mais experiente, no caso das firmas de auditoria, como também ser examinado pelo respetivo organismo profissional e/ou organismo de supervisão pública da profissão com o objetivo destes, poderem constatar se as normas profissionais vigentes, estão ou não a ser cumpridas (Baptista da Costa, 2017).

2.6.2. Documentação da prova

De acordo com o § 19 das NTRA, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada e suficiente, através de inspeções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

O auditor deve preparar papéis de trabalho que sejam suficientemente completos e pormenorizados para proporcionar uma compreensão global do trabalho efetuado (§ 5 DRA 230¹⁰).

Os padrões de auditoria indicam que a documentação de auditoria é o principal registro da aplicação da auditoria, da evidência obtida e das conclusões alcançados pelo auditor no decorrer dos trabalhos (Arens et al., 2010).

No que concerne à forma e ao conteúdo dos papéis de trabalho, estes devem ser suficientemente completos e detalhados que permitam a um auditor experiente, sem conhecimento prévio da entidade e do trabalho desenvolvido, ficar com uma compreensão deste e das bases de suporte das decisões tomadas (§ 6 da DRA 230).

Segundo Arens et al. (2010), o principal objetivo da documentação de auditoria é auxiliar o auditor na garantia razoável de que uma auditoria foi conduzida adequadamente de acordo com os padrões de auditoria. Mais especificamente, a documentação de auditoria fornece: i) uma base para o planeamento da auditoria; ii) um registo das evidências acumuladas e dos resultados dos testes; iii) determinação dos dados adequados para a emissão do relatório de auditoria; e iv) uma base para a revisão dos supervisores e parceiros.

¹⁰ DRA 230 – Papéis de trabalho.

Neste contexto, o auditor ao determinar e/ou realizar procedimentos de auditoria deve deixar evidência nos papéis de trabalho, identificando: os itens a testar; ii) os critérios, fontes e formas de seleção; iii) as datas e as pessoas envolvidas, assim como as respectivas funções quando se trate de procedimentos de observação; e iv) todos os itens envolvidos no processo quando se trate de procedimentos de observação. Contribuindo, desta forma, para melhorar a documentação de auditoria.

A documentação de auditoria costuma dividir-se em *dossiers* permanentes e *dossiers* correntes.

Os *dossiers* permanentes contêm dados de natureza histórica ou contínua pertinentes à auditoria atual. Fornecem informações de fontes convenientes sobre a auditoria que é de interesse contínuo de ano para ano. Os *dossiers* correntes englobam toda a documentação de auditoria aplicável no ano auditado (Arens et al., 2010).

Os auditores obtêm junto das empresas informações de natureza confidencial, tais como: i) dados acerca do custo dos produtos; ii) salários dos funcionários; iii) planos de investimento; entre outros. Dados as circunstâncias, salienta-se para a importância de o auditor adotar procedimentos apropriados quanto à manutenção da confidencialidade e salvaguarda dos papéis de trabalho (§ 16 da DRA 230).

De acordo com o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro, a documentação de auditoria deve ser conservada por um período de cinco anos.

2.7. Amostragem em auditoria

Conforme definido no § 5 da ISA 530¹¹, amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% de itens dentro de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, a fim de proporcionar ao auditor uma base razoável sobre a qual tire conclusões acerca de toda a população.

¹¹ ISA 530 – Amostragem de auditoria (*Audit Sampling*)

Boynton et al. (2001) definem amostragem de auditoria como a aplicação de auditoria a menos de 100% dos itens compreendidos numa população, como um saldo de conta ou classe de transações, com o objetivo de avaliar algumas características da população.

Carmelo (2006) sugere que existem dois argumentos favoráveis à utilização da amostragem em auditoria: i) a dificuldade e complexidade em procurar e analisar provas relativas a todos os itens da população, quando o seu número seja de tal modo grande que seria impossível com um conjunto de recursos razoável proceder ao seu exame integral; e ii) a relação custo-benefício da auditoria, na medida que a análise de todos os itens da população aumentaria significativamente os custos de auditoria, devido ao volume de recursos humanos e materiais que seria necessário utilizar, sem garantias que o aumento dos custos de auditoria justifique uma melhoria objetiva nas conclusões finais do trabalho.

Contudo, as NTRA, no § 16, permitem a utilização de amostragem ao definirem que:

A complexidade e o volume das operações levam, em regra, o revisor/auditor a fazer incidir os seus procedimentos de revisão/auditoria sobre amostras, as quais devem ser criteriosamente selecionados.

2.7.1. Amostragem estatística e não estatística

O processo de amostragem pode apoiar-se em dois métodos: i) métodos estatísticos e métodos não estatísticos, sendo que ambos possibilitam a obtenção de prova suficiente para o auditor.

O § 5 alínea b) da ISA 530, determina condições para que um método de amostragem possa ser considerado estatístico, estabelecendo:

Amostragem estatística é uma abordagem à amostragem que tenha as seguintes características: i) seleção aleatória de uma amostra; e ii) uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

Uma abordagem de amostragem que não tenha as características (i) e (ii) considera-se amostragem não estatística.

Baptista da Costa (2017) define amostragem não estatística como aquela em que o auditor, apoiado num critério subjetivo, determina o tamanho da amostra, a seleção das partidas que a integram e a avaliação dos resultados. Este critério baseia-se, portanto, na apreciação, juízo e critério próprios do auditor assim como na sua capacidade e experiência profissional.

	Amostragem estatística	Amostragem não estatística
Dimensão da amostra	Determinada pela teoria das probabilidades	Determinada pelo julgamento do auditor
Seleção da amostra	A amostra deve ser selecionada aleatoriamente, para dar a cada elemento da população a mesma hipótese de ser selecionado	Qualquer método que, segundo o auditor, seja representativo da população: casual, números aleatórios, tabelas de números aleatórios, etc.
	A população a estudar também pode ser direcionada, ex. análise de todas as transações ocorridas nos 10 dias antes do fecho do exercício	O auditor poderá também optar por utilizar uma amostragem por blocos, ex.: analisar todas as transações que ocorreram nos últimos dias do ano
Avaliação	A inferência estatística é usada para suportar o julgamento do auditor	Baseado no julgamento do auditor

Figura 6 – Amostragem estatística vs. amostragem não estatística

Fonte: Rittenberg et al. (2010)

No entanto, devido ao facto de serem de aplicação mais fácil e mais práticas, as técnicas de amostragem não estatística são mais utilizadas que as de amostragem estatística (Baptista da Costa, 2017).

2.7.2. Dimensão da amostra

Para determinar a dimensão da amostra o auditor deve definir o risco de amostragem¹², definir o erro tolerável e definir o erro esperado¹³.

¹² O risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria (§ 5 alínea g) da ISA 530).

¹³ Corresponde às distorções que o auditor espera encontrar com base nos procedimentos substantivos e no seu julgamento.

A dimensão da amostra, independentemente de ser estatística ou não estatística, varia com a dimensão da empresa e deverá ser tanto maior quanto: i) mais baixo for o risco de auditoria; ii) maior for a confiança depositada pelo auditor no sistema de controlo interno; iii) mais relevante for a área a ser auditada; e iv) mais baixa for a avaliação do risco de controlo (Taborda, 2015).

Segundo o § A10 da ISA 530, o nível do risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar afeta a dimensão da amostra. Quanto mais baixo é o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior será a dimensão da amostra necessária.

2.7.3. Técnicas de seleção de amostras

A finalidade da amostragem é proporcionar uma base razoável para o auditor para o auditor tirar acerca da população de onde a amostra é selecionada, é importante que o auditor selecione uma amostra representativa, para evitar os erros sistemáticos, escolhendo itens que apresentem características típicas da população (§ A12, ISA 530).

As técnicas de seleção de amostras baseadas na amostragem não estatística destacam-se a amostragem por intervalos, a amostragem por blocos, a amostragem por números aleatórios e a amostragem sobre valores estratificados.

As técnicas de seleção de amostras baseadas na amostragem estatística destacam-se a amostragem sobre valores acumulados e a amostragem numérica.

III. Apresentação da empresa acolhedora

3.1. CFA - Cravo Fortes Antão & Associados SROC, Lda.

A CFA foi constituída por escritura pública de 18 de dezembro de 1990, e encontra-se desde então inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o número 87.

Em 1994 obteve junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a qualificação de Auditores Externos, pelo que está inscrita, desde 12 de outubro daquele ano, na lista organizada por aquele organismo, atualmente sob o número 20161415.

A organização da sociedade assenta essencialmente nos seus sócios, que são responsáveis pela gestão integral dos clientes e pela supervisão técnica dos trabalhos. A SROC adopta uma política de recrutamento rigorosa no sentido de admitir os quadros técnicos com competências adequadas às necessidades estratégicas da sociedade. Após a admissão é-lhes administrada formação visando o seu enquadramento na actividade da SROC, sendo integrados em equipas, onde passam a desempenhar tarefas de complexidade crescente sob supervisão.

Todos os elementos que compõem a equipa técnica têm formação superior nas áreas de auditoria, contabilidade, economia ou gestão.

Ao longo destes mais de vinte e cinco anos de existência, a empresa tem prestado serviços em diversos ramos de atividade no âmbito das competências atribuídas aos Revisores Oficiais de Contas, incluindo nestas funções consultoria, em diversas matérias, nomeadamente:

- Revisão Legal das Contas
- Auditoria
- Consultoria Fiscal
- Consultoria Contabilística
- Corporate Finance
- Due diligence
- Avaliação e Reestruturação de Empresas
- Projetos de investimento

- *Dossiers* de Preços de Transferência
- Formação nas Áreas Específicas de Atividade.

A CFA tem como política atingir níveis de qualidade elevados através da avaliação de desempenho dos colaboradores, dando especial atenção às qualidades técnicas, grau de empenhamento na realização de tarefas, assiduidade, pontualidade e relacionamento com colegas e clientes bem como do enquadramento do seu desempenho global na estratégia da sociedade.

3.2. Setores de atividade

Em complemento ao referido anteriormente, a CFA desempenha funções de fiscalização, bem como realiza trabalhos de auditoria em diversas empresas comerciais, industriais e de investimento, institutos e serviços públicos e outras entidades, tais como:

- Setor Público: Entidades Reguladoras, Institutos Públicos, Entidades Públicas Empresariais, Entidades Empresariais Municipais, Municípios, Serviços Municipalizados e Associações de Municípios;
- Setor Privado: Agricultura, Pescas, Aquacultura, Avicultura, Pecuária, Vitivinicultura, Agro-indústria, Construção Civil e Obras Públicas, Indústria Transformadora, Comércio, Prestação de Serviços, Promoção Imobiliária, Gestão de Participações Sociais;
- Setor Cooperativo: Cooperativas Agrícolas, Cooperativas de habitação;
- Setor não lucrativo: Misericórdias, IPSS, Associações e Fundações.

3.3. Sistema interno de controlo de qualidade

A CFA tem políticas de controlo de qualidade que se aplicam transversalmente a toda a organização. Estas políticas são desenhadas de forma a dar cumprimento às normas emitidas pela OROC, CMVM e IFAC, incluindo a Norma Internacional Sobre o Controlo de Qualidade (ISQC 1).

As políticas da CFA reflectem regras e procedimentos de controlo de qualidade, com o objectivo de auxiliar os Partners e todos os profissionais a atuarem de uma forma ética e íntegra, efetuando o trabalho de forma diligente, sempre em cumprimento com a legislação em vigor, regulamentos e normas profissionais.

A gestão do risco e controlo de qualidade são da responsabilidade dos Partners e profissionais da CFA. Esta responsabilidade inclui a necessidade de compreender e de cumprir com as políticas e procedimentos de controlo de qualidade instituídas.

Cada equipa de trabalho tem um supervisor (audit manager) que planeia e coordena o trabalho de auditoria em cada cliente, que lhe está atribuído.

O trabalho técnico é executado por profissionais capacitados com cursos académicos de nível superior, que previamente à realização dos trabalhos recebem formação específica na área de revisão/auditoria. A revisão dos papéis de trabalho elaborados pelos técnicos é sempre efetuada por um responsável superior, no sentido de melhorar a qualidade e objetividade dos mesmos.

O processo de garantia de independência e identificação de conflitos de interesse é assegurado por procedimentos rigorosos e definidos na sociedade. As políticas de independência da CFA impõe aos sócios e colaboradores que cumpram as normas de independência do International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), da International Federation of Accountants (IFAC) e das normas de independência nacionais.

IV. Trabalho de campo

O estágio curricular desenvolvido na CFA teve início no dia 02 de novembro de 2015 e término a 30 de abril de 2016, o que me permitiu acompanhar todo o processo do trabalho de auditoria à exceção do planeamento.

Integrei uma equipa de trabalho com mais cinco pessoas, constituída por um *manager*, um sénior, dois juniores e um estagiário. Ao integrar nesta equipa fiquei alocada a empresas privadas e públicas de diversos setores de atividade.

No momento que me foram apresentadas as empresas atribuídas à equipa que iria pertencer, foi-me questionado se tinha relacionamentos comerciais, familiares ou pessoais com essas empresas. Como tal não se verificou, não se levantou o problema da independência.

No decorrer do estágio, através dos trabalhos de auditoria a desempenhar iria ter acesso a informação de natureza confidencial das empresas, pelo que, como todos os trabalhadores da CFA, assinei uma declaração de confidencialidade.

A descrição do trabalho desenvolvido nos pontos seguintes refere-se apenas a tarefas desempenhadas por mim no decorrer do estágio. De notar que existem mais procedimentos a efetuar em cada área de trabalho, sendo que os mesmos envolvem um conhecimento mais aprofundado das matérias de auditoria e são, de facto, efetuados por auditores mais experientes.

Os papéis de trabalho adiante designados são especificamente criados pela empresa servindo de suporte de todo o trabalho efetuado. Estes papéis de trabalho estão arquivados no *dossier* corrente pelas seguintes áreas de trabalho: A – Ativos fixos tangíveis; D – Inventários e ativos biológicos; E – Clientes; F – Outros devedores e credores; K – Meios financeiros líquidos; L – Acréscimos e diferimentos; M – Fornecedores; O – Financiamentos obtidos; Q – Estado e outros entes públicos; S – Capital próprio; V – Gastos e rendimentos; W – Gastos com pessoal.

4.1. Circularização de terceiros

A circularização, também designada de confirmação externa, é o processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida diretamente de

um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afeta asserções nas demonstrações financeiras, conforme descrito no § 4 da DRA 505 .

É um procedimento de auditoria utilizado com o objetivo de confirmar os saldos apresentados no balanço, nomeadamente de clientes, de fornecedores e de outros devedores e credores. Sendo considerado um procedimento substantivo de confirmação.

É recomendável efetuar a circularização com referência à data de balanço. No entanto, como é um processo demorado em virtude da ausência de respostas, torna-se indispensável o envio de uma segunda via das cartas, e consequentemente mais tempo até ao auditor obter uma resposta. Neste sentido, de forma a obter respostas em tempo útil para emissão dos relatórios, o auditor opta por efetuar a circularização com referência a 31 de outubro e a 30 de novembro nas empresas em que tem confiança no controlo interno e as áreas de terceiros não são consideradas como sendo áreas de risco.

De expor, que quando a circularização é efetuada nas datas referidas anteriormente, são efetuados procedimentos adicionais para os movimentos ocorridos entre a data de circularização e a data de encerramento de contas, bem como a evolução dos saldos e comportamento destes após o termo do exercício.

É importante referir que os saldos das contas de clientes, fornecedores e outros devedores e credores não são circularizados integralmente, tornando-se essencial selecionar uma amostra fazendo uso de testes não estatísticos. No caso das empresas que pertencem ao mesmo grupo empresarial todas as partes relacionadas são circularizadas.

Os clientes a circularizar são aqueles que à data da circularização apresentam os saldos significativos, os movimentos acumulados a débito elevados, que à partida envolvem um maior número de transações, e os saldos credores. São, ainda, selecionados clientes de forma aleatória através de uma ferramenta indicada num programa de auditoria, o ACD Auditor. Os critérios de seleção da amostra de clientes são diferentes em cada empresa e são definidos com base no risco associado à área de clientes, bem como no julgamento do auditor.

Salienta-se, ainda, a importância que a amostra dos clientes selecionados deve ser representativa de pelo menos 50% dos movimentos acumulados a débito de clientes na data de circularização.

No que concerne aos fornecedores, são selecionados da mesma forma os saldos mais significativos, os saldos devedores e movimentos acumulados a crédito elevados, com o

mesmo objetivo utilizado nos clientes, selecionando fornecedores que envolvem um maior número de transações, onde a existência de passivos não contabilizados é mais provável.

Relativamente aos outros devedores e credores, os saldos são selecionados da mesma forma que os saldos de clientes e fornecedores, respetivamente.

Após selecionada a amostra, o auditor tem que enviar para a empresa um ficheiro com o resumo dos clientes, dos fornecedores e dos outros devedores e credores que a compõem para dar início ao processo de confirmação externa que inclui os seguintes documentos:

- Carta, solicitando a confirmação do saldo à data da circularização, devendo estar assinada pela empresa e emitida em papel timbrado. No caso das cartas enviadas para os clientes, estas devem mencionar o saldo em aberto, uma vez que o objetivo do auditor é validar a existência daqueles saldos. Nas cartas enviadas para os fornecedores o saldo em aberto não é mencionado, cujo objetivo é verificar se todos os passivos se encontram registados integralmente;
- Extrato da conta, no caso dos clientes;
- Minuta da carta para resposta, a ser remetida para o auditor.

A empresa deve dar conhecimento ao auditor do envio das cartas, seja por *e-mail* ou em papel, para que ele tenha prova de que as cartas foram enviadas para todos os clientes, fornecedores e outros devedores e credores selecionados.

Existem três tipos de resposta: concordante, não concordante e não resposta.

À medida que as respostas são recebidas, os saldos contidos nas mesmas são inseridos no ficheiro de controlo da circularização, ficando evidenciado o tipo de resposta e a data em que foram recebidas. As respostas obtidas são arquivadas na pasta da área de trabalho correspondente.

Se as respostas recebidas forem concordantes, torna-se essencial o auditor verificar se a resposta se encontra devidamente assinada e confirmar se o valor se encontra de acordo com o extrato da empresa circularizada.

Quando as respostas não são concordantes, isto é, os saldos não coincidem é necessário obter junto da empresa a respetiva conciliação, sendo esta verificada pelo auditor. Normalmente, as diferenças entre os saldos dizem respeito a desfasamentos temporais na contabilização de faturas e pagamentos entre as empresas.

No caso de não se obterem respostas dos terceiros selecionados, é necessário fazer um segundo pedido de confirmação de saldos, como referido anteriormente. Na eventualidade de não se obterem respostas com o segundo pedido de confirmação de saldos, o auditor deve optar por validar os saldos por métodos alternativos, através da análise de eventos subsequentes, nomeadamente faturas, notas de crédito e documentos em aberto.

O processo descrito aplica-se às áreas de E – Clientes, M – Fornecedores, F – Outros devedores e credores.

4.2. Ativos fixos tangíveis

Ativos fixos tangíveis (AFT) são itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um período, segundo § 6 a Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 7 – Ativos fixos tangíveis.

O custo de um AFT deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a empresa e o custo do item possa ser mensurado com fiabilidade (§ 7).

De acordo com os requisitos da NCRF 7, no reconhecimento inicial, um AFT deve ser mensurado ao custo que inclui: i) preço de compra; ii) direitos de importação; iii) impostos não reembolsáveis; iv) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições de utilização; v) podendo ainda ser incluídos os custos estimados de desmantelamento e remoção do ativo (§ 17). A mensuração subsequente deve ser pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, sendo que o modelo escolhido deve ser aplicado a toda a classe de ativos (§ 30).

Os procedimentos de auditoria utilizados nesta área designam-se de procedimentos substantivos, tais como a inspeção documental e o recálculo.

- **Inspeção documental**

Os montantes contabilizados na rubrica de AFT são sempre comparados com os valores do ano anterior para se identificarem variações, isto é, identificar se existem aquisições, alienações e abates.

Existindo aquisições é necessário confirmar se estas estão adequadamente suportadas e valorizadas. Para tal, procede-se à recolha de uma amostra, que consiste na seleção de faturas a serem analisadas. A amostra normalmente é composta por faturas correspondentes a aquisições com valor mais elevado.

A análise é feita de acordo com os princípios contabilísticos e legais no que respeita à correta contabilização de AFT. Para o preenchimento do papel de trabalho subjacente a este procedimento são também verificadas as seguintes informações: a data da fatura; o número de contribuinte da empresa e do respetivo fornecedor; o descritivo da fatura; o valor da fatura; e se o descritivo desta cumpre a condição para reconhecimento de AFT.

O procedimento realizado na verificação das alienações de AFT é semelhante ao realizado nas aquisições, sendo efetuado através da análise às faturas de venda e da respetiva contabilização de desreconhecimento dos AFT.

As mais ou menos-valias contabilizadas na conta de rendimentos ou gastos, respetivamente, são analisadas e formalizadas na área “V – Gastos e Rendimentos”.

- **Recálculo**

Os procedimentos de recálculo são adotados para confirmar cálculos efetuados pela empresa. Nesta área, este procedimento é utilizado com o objetivo de validar os valores inscritos na conta de depreciações.

O mapa de depreciações e amortizações enviado pela empresa é replicado no papel de trabalho preparado para identificar se os bens estão a ser depreciados de acordo com as taxas e enquadrados no respetivo código previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, atualizado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, Lei 82-D/2014, de 31 de dezembro, e Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril.

Ainda no mesmo papel de trabalho, o auditor verifica também a consistência das políticas contabilísticas adotadas em exercícios anteriores, nomeadamente, a aplicação dos duodécimos e o período de vida útil estimado pelo órgão de gestão. No caso de inconsistências detetadas e os efeitos decorrentes destas forem considerados materiais o auditor deve relatá-los no seu relatório.

Simultaneamente, é efetuada uma comparação dos valores refletidos no mapa de depreciações e amortizações com os valores apresentados na contabilidade. No caso de existirem divergências entre os valores comparados é solicitado à empresa que proceda à análise das divergências detetadas e o reenvio dos mapas corrigidos.

4.3. Inventários

Antes de desenvolver os trabalhos de auditoria realizados nesta área é útil definir alguns conceitos. Segundo o § 6 da NCRF 18 – Inventários, são ativos: i) detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial; ii) no processo de produção para tal venda; ou iii) na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Seguindo o § 9 da NCRF 18, os inventários devem ser mensurados pelo custo (aquisição ou produção) ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O custo dos inventários inclui todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos e que tenham contribuído para colocar os inventários no estado e condição atual (§ 9).

Os procedimentos de auditoria utilizados nesta área são as contagens físicas, corte de operações e rotação de *stocks*.

- **Contagens físicas**

As contagens físicas são um procedimento de auditoria de observação, que consiste em observar os procedimentos da empresa na contagem e registo das quantidades.

Os procedimentos de contagens físicas são realizados à data de encerramento de contas, sendo que nas empresas com sistema de inventário permanente podem realizar-se contagens físicas em data intercalar, com o objetivo de verificar eficácia do mesmo.

De forma a planear as contagens físicas é enviada uma carta ao cliente solicitando a informação seguinte: i) a data da realização das contagens; ii) natureza das contagens; iii) os procedimentos que irão ser adotados; iv) composição das equipas de contagem; e v) se

têm, ou não, inventários em poder de terceiros e em caso afirmativo, descrever a forma do controlo desses bens.

Depois de definidos os pontos anteriores e confirmada a data das contagens físicas é solicitado à empresa as listagens de *stocks* em armazém com a intenção de se definir antecipadamente uma amostra de bens para a realização do teste, sendo esta composta por bens que apresentem na respetiva listagem as maiores quantidades e os maiores valores de preço unitário. São selecionados, ainda, bens de forma aleatória no momento em que o auditor se encontra no armazém a acompanhar as contagens.

A generalidade das empresas interrompe a atividade operacional para proceder às contagens físicas. No entanto, existem empresas em que tal não é possível, nomeadamente nos hospitais e nos centros de saúde, tendo o auditor que obter nestes casos as respetivas guias de saída dos bens que foram vendidos, com objetivo de verificar que as quantidades inscritas nas listagens correspondem de facto às existentes na data de encerramento de contas.

Como referido inicialmente o teste às contagens físicas é um procedimento de observação que consiste em observar um processo, sendo o propósito do mesmo confirmar que é bem executado. Não obstante, por vezes não é possível ao auditor acompanhar as pessoas envolvidas no processo de contagens físicas, optando-se nestes casos por fazer uma recontagem dos bens.

Partindo da amostra definida inicia-se o processo das contagens físicas para verificar que as quantidades contadas pela empresa ou que estão a ser contadas existem e estão corretamente inventariadas. Quando são identificadas divergências entre as quantidades contadas pela empresa e as quantidades contadas pelo auditor é necessário fazer uma nova recontagem para garantir que não existem erros. Se o auditor concluir que as divergências existem, estas são reportadas ao responsável do armazém para que sejam alteradas.

À medida que o procedimento é realizado o auditor regista na folha de contagem¹⁴ a informação do produto relativamente ao código, à descrição e à unidade de contagem, bem como as quantidades contadas pela empresa e as quantidades contadas pelo auditor. Na

¹⁴ Documento interno da CFA

folha de contagem têm de constar a identificação do auditor que efetuou o teste assim como data da sua realização para arquivar na respetiva área de trabalho.

Posteriormente, depois de recebido o inventário final, é efetuado um confronto entre as quantidades contadas pelo auditor e as quantidades apresentadas no inventário, cujo objetivo é verificar que estas se encontram em conformidade.

- **Teste ao corte de operações**

O objetivo de auditoria do teste ao corte de operações é obter segurança razoável que no inventário, à data de fecho, se encontram contabilizadas todas, e apenas, as compras e vendas pertencentes ao período.

- **Corte de compras**

Para a realização do teste são selecionadas as faturas de compra mais relevantes do fim do período. O objetivo é cruzar a informação contida nas mesmas com o inventário enviado pela empresa reportado ao fim do período.

O referido processo possibilita, por vezes, detetar que determinado artigo não consta no inventário ou que as quantidades relacionadas de outros artigos, descritas nas faturas, são superiores às expressas no inventário final. Nestes casos é necessário obter as respetivas guias de saída dos artigos, para garantir que as faturas foram contabilizadas e que o inventário não se encontra subavaliado.

- **Corte de vendas**

Para a realização do teste o procedimento a seguir é semelhante ao anterior. A diferença prende-se com facto de serem selecionadas as primeiras faturas de venda do ano seguinte.

O teste permite identificar que as primeiras expedições de artigos são realizadas por quantidades suficientes às existentes no inventário. No caso de insuficiência de quantidades a empresa deverá justificar a entrada em armazém com uma guia de entrada e respetiva fatura de compra do ano seguinte.

- **Rotação de *stock***

O objetivo do teste é detetar inventários com pouca rotação para avaliar se existe ou não a possibilidade de serem reconhecidas perdas por imparidade.

Através do inventário do ano é efetuada uma comparação com o inventário do ano anterior para se evidenciar os artigos cujas quantidades se mantêm inalteradas e qual o seu peso no total do inventário.

De referir que, por vezes, inventários com pouca rotação não significam imediatamente a necessidade de se reconhecer perdas por imparidade. Existem áreas de negócio específicas, onde as empresas têm que ter determinados artigos em *stock* para conseguir satisfazer as encomendas dos clientes. De notar, que se auditor tiver conhecimento das atividades exercidas pelas empresas é-lhe fácil retirar conclusões dos testes efetuados.

4.4. Meios financeiros líquidos

Esta área é composta pela conta de caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e outros instrumentos financeiros, sendo o tratamento contabilístico e respetivos requisitos de apresentação e divulgação tratados no § 5 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Trata-se de uma área suscetível de utilização não apropriada pelas pessoas que trabalham nas empresas, e, por isso, é considerada como uma das áreas mais vulneráveis.

Neste sentido, verifica-se que, por vezes, empresas de maior dimensão têm sistemas de controlo internos implementados, mas estes dependem do envolvimento dos elementos do órgão de gestão, implicando que o auditor opte pela realização de testes substantivos em detrimento de outros testes.

Na conta de caixa o procedimento de auditoria utilizado foi a inspeção física (contagem), sendo efetuado com referência ao fim do período e na presença dos respetivos responsáveis. De referir que quando o saldo da conta de caixa não é materialmente relevante este procedimento não é utilizado. Contudo, é sempre solicitado à empresa a folha de caixa e a sua decomposição, assinada pelo órgão de gestão, a fim de cruzar os valores inscritos na mesma com a contabilidade.

A circularização de bancos é o procedimento de auditoria escolhido para a conta de depósitos à ordem, sendo efetuada com referência ao fim do período. Todos os bancos com que a empresa mantém relações são circularizados.

As cartas enviadas para as instituições bancárias devem conter determinados pedidos de informação tais como: saldos de todas as contas existentes, discriminando a sua natureza e respectivas taxas de juro; contas sem saldo e/ou encerradas que foram movimentadas no período; ações, obrigações, ou outros valores mobiliários, com indicação de quaisquer encargos ou ónus e, por fim, nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a empresa perante a instituição e as condições em que as assinaturas são consideradas válidas.

Após recebimento das cartas procede-se ao preenchimento do papel de trabalho com a informação contida nas mesmas, cujo objetivo é confirmar se a informação prestada pelo banco coincide com a informação contabilística e extra-contabilística. Posteriormente, as cartas são arquivadas na respetiva área de trabalho do arquivo corrente.

É frequente verificar-se que os saldos depósitos à ordem do banco não coincidem com os saldos apresentados na contabilidade, sendo necessário efetuar uma análise às reconciliações bancárias para identificar e avaliar as diferenças encontradas.

Com base no extrato bancário de janeiro do ano seguinte ao fim do período é efetuado o “follow up” a fim de verificar se os movimentos pendentes no banco apresentados nas reconciliações bancárias foram regularizados, tais como cheques em trânsito e depósitos em trânsito.

4.5. Acréscimos e diferimentos

A Estrutura Concetual (EC) refere no § 22 que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo, estabelecendo que os rendimentos e os gastos são reconhecidos à medida que são gerados, independente do momento em que são recebidos ou pagos.

Em relação aos acréscimos podem existir: i) devedores por acréscimos de rendimentos; ii) e/ou credores por acréscimos de gastos, sendo que, estas rubricas refletem rendimentos ou gastos referentes ao período, mas cujo recebimento ou pagamento apenas ocorre no ano seguinte.

No que respeita aos diferimentos, podem existir gastos ou rendimentos a reconhecer, resultantes de pagamentos e recebimentos ocorridos no período, que dizem respeito a gastos e rendimentos referentes ao período seguinte.

Os procedimentos de auditoria utilizados nesta área são procedimentos substantivos, nomeadamente a inspeção documental realizada na área “V – Gastos e rendimentos”, ou seja, esta é uma área onde o trabalho a desenvolver pode ser complementado com o trabalho efetuado anteriormente, não sendo possível dissociar esta das restantes.

A rubrica de devedores por acréscimos de rendimentos pode incluir diversos rendimentos, sendo os juros de depósitos a prazo ou de aplicações financeiras os mais frequentes nas empresas. Somente no vencimento das aplicações é que as entidades bancárias ou outras entidades emitem o documento com a informação dos respetivos juros recebidos pela empresa. Assim sendo, torna-se necessário acrescer o rendimento do valor do juro a receber referente ao período em análise.

Neste sentido, o auditor deve confirmar a correta especialização dos juros, verificando se os rendimentos do período em análise estão devidamente contabilizados através da inspeção documental.

De notar, que mais importante que verificar se as especializações estão devidamente contabilizadas é verificar se foram todas efetuadas. Supondo que à data de encerramento de contas a empresa apresenta nas suas demonstrações financeiros saldo na rubrica de depósitos a prazo e não existe especialização de juros contabilizada, este facto pode indiciar que existem rendimentos não contabilizados e como tal o auditor deve indagar junto do órgão gestão.

O desconto *rappel* é outro rendimento que o auditor deve ter em consideração na análise desta área. Este tipo de rendimentos pode surgir após o encerramento de contas sob a forma de notas de crédito, sendo que a empresa deve contabilizar o rendimento respeitando o pressuposto do acréscimo. Os procedimentos do auditor para verificar a existência ou não da especialização do desconto *rappel* passam pela análise das notas de crédito do mês seguinte ao encerramento de contas.

De referir que existem setores de atividade, nomeadamente o setor das telecomunicações, em que a não especialização do desconto *rappel* pode revelar efeitos significativos nas demonstrações financeiras.

A rubrica de credores por acréscimos de gastos, por sua vez, pode incluir gastos relacionados com consumos de eletricidade, consumos de água, comunicações, comissões, estimativa de férias e subsídios de férias, entre outros.

Sendo a rubrica de gastos com pessoal considerada uma das rubricas com mais peso no total dos gastos das empresas, o efeito da especialização das férias e encargos com férias é considerado material pelo auditor aquando da análise desta área.

Neste sentido, por forma a avaliar a razoabilidade da estimativa de férias e encargos com férias contabilizada pela empresa o auditor recorre ao último processamento de salários. Com base nesses valores auditor estima o seu valor para especialização de férias e encargos com férias com o intuito de verificar se existem divergências. Se as divergências encontradas forem materialmente relevantes o auditor comunica à empresa que proceda alteração da especialização efetuada.

Relativamente à rubrica de gastos a reconhecer esta pode incluir diversos gastos. Sendo os seguros um dos gastos a diferir que frequentemente é objeto de verificação pelo auditor, visto que, geralmente as empresas reconhecem gastos relacionados com seguros nesta rubrica.

Aquando dos trabalhos de auditoria desenvolvidos na área “V – Gastos e rendimentos” os seguros já são objeto de análise. No entanto, existem empresas que aquando do registo da fatura contabilizam o gasto respeitante ao período em análise e o remanescente que respeita ao período seguinte na rubrica de diferimentos, outras não contabilizam o diferimento no momento da contabilização da fatura, fazem-no posteriormente, à data de encerramento de contas. Neste sentido, o auditor precisa de verificar se todos diferimentos foram devidamente contabilizados.

4.6. Financiamentos obtidos

Os financiamentos podem ser obtidos recorrendo a instituições de crédito e sociedades financeiras, a outras entidades ou a outros financiamentos como por exemplo a emissão de obrigações.

Como referido anteriormente na área “K – Meios financeiros líquidos” todos os bancos com que a empresa mantém relações são circularizados.

As cartas enviadas para os bancos devem conter determinados pedidos de informação tais como: i) contas movimentadas a descoberto; ii) contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, do vencimento, da taxa e data de pagamento dos juros; e iii) empréstimos de qualquer natureza, com indicação dos vencimentos, das taxas e data de pagamento dos juros.

As cartas enviadas para os bancos contêm os pedidos de informação referidos no parágrafo anterior e os referidos na área “K – Meios financeiros líquidos”, sendo a informação descrita de forma separada, por áreas de trabalho, unicamente com a intenção de facilitar a explicação dos procedimentos.

Os procedimentos de auditoria adotados pelo auditor (confirmação) nesta área de trabalho destinam-se a obter respostas de entidades externas à empresa para verificar se os valores dos financiamentos correspondem aos valores apresentados pela empresa nas demonstrações financeiras.

O papel de trabalho é preenchido à medida que as respostas são recebidas, evidenciando os valores apresentados nas várias subcontas da conta de financiamentos obtidos (conta 25), cujo objetivo é identificar as divergências entre o banco e a contabilidade.

Por vezes, o auditor defronta-se com a ausência de respostas, alternativamente é solicitado à empresa o mapa de responsabilidades de crédito do Banco de Portugal para atingir os objetivos pretendidos, identificar eventuais divergências.

Os valores da rubrica de financiamentos obtidos podem surgir no passivo corrente ou no passivo não corrente em função de serem liquidadas num período até doze meses após a data do balanço (passivo corrente) ou a mais de doze meses (passivo não corrente).

A separação dos valores dos financiamentos obtidos no passivo corrente e no passivo não corrente são também objeto de verificação pelo auditor nesta área, assumindo relevância visto que a incorreta separação implica desvio nos rácios financeiros.

4.7. Estado e outros entes públicos

A rubrica de Estado e outros entes públicos (EOEP) inclui impostos sobre o rendimento, retenções de impostos sobre o rendimento, impostos sobre o valor acrescentado (IVA), contribuições para a segurança social e outros impostos.

Nesta área os procedimentos de auditoria utilizados são testes de razoabilidade e procedimentos substantivos.

- **Teste à razoabilidade do IVA**

O teste realizado na conta do IVA tem como principal objetivo avaliar a razoabilidade dos valores referentes ao apuramento do IVA. Para a elaboração do papel de trabalho é necessário o balancete do mês selecionado para a realização do teste, assim como a respetiva declaração periódica.

Neste sentido, os valores apresentados no balancete respeitantes às operações de compra e venda sujeitas a imposto são admitidos como a base do IVA, sendo-lhes aplicadas as taxas do IVA respetivas. Deste cálculo, resultam os valores do IVA (deduzido e liquidado) esperados pelo auditor, possibilitando a confirmação com os valores apresentados na declaração periódica, a fim de se identificar divergências.

Os valores referentes a devoluções e descontos e abatimentos sujeitos a imposto são reconhecidos no papel de trabalho como sendo as bases do IVA, permitindo a verificação da conformidade dos valores do IVA a favor do sujeito passivo e do IVA a favor da empresa, calculados pelo auditor, com os valores apresentados na respetiva declaração periódica.

Depois de identificados os valores do IVA referidos anteriormente, é efetuado um cálculo aritmético para verificar se o valor de IVA a pagar ou recuperar corresponde ao valor apurado pela empresa.

A maior limitação do teste prende-se com o facto de que para a realização do mesmo o auditor está dependente da organização do balancete, isto é, se as compras e as vendas não estiverem separadas por mercados e por taxas, torna-se difícil encontrar as bases usadas pela empresa.

- **Teste ao pagamento das retenções de impostos sobre o rendimento**

O objetivo do teste é verificar se os valores contabilizados na conta “242 retenção de imposto sobre o rendimento” são concordantes com os valores apresentados na declaração de retenções na fonte e se estes são efetivamente pagos.

São solicitadas junto da empresa as declarações mensais de retenção. Os valores referentes ao “IRS – trabalho dependente”, ao “IRS – empresarias e profissionais” e à “IRS – sobretaxa extraordinária – Categoria A” são inseridos no papel de trabalho, por tipo de imposto, para confrontá-los com os valores apresentados nos balancetes mensais, permitindo identificar diferenças entre os valores contabilizados e os valores apresentados nas declarações de retenção.

Para finalizar o teste são obtidos, também, os comprovativos de pagamento mensais para confirmar se os valores são efetivamente pagos. De notar, que os valores das retenções relativas ao mês de dezembro são pagos em janeiro do ano seguinte, pelo que, à data de encerramento de contas, o saldo da conta retenções do imposto sobre o rendimento deve evidenciar o valor em dívida referente ao mês de dezembro.

- **Teste ao pagamento das contribuições para segurança social**

O objetivo do teste e procedimentos a aplicar são os iguais aos realizados no teste do parágrafo anterior, devidamente adaptados para a contabilização e o pagamento das contribuições para a segurança social apresentados na conta “245 – contribuições para a segurança social”.

O papel de trabalho está dividido pelas diversas categorias do pessoal, tais como: órgãos sociais, pessoal, pessoal em situações de primeiro emprego, pensionistas em atividade por invalidez e por velhice, entre outros, de forma a identificar a correta aplicação das taxas em vigor.

- **Teste ao cálculo dos pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta**

O objetivo do teste consiste na confirmação do correto cálculo, contabilização e pagamento dos pagamentos por conta (PC) e pagamento especial por conta (PEC).

Para a realização do teste dos pagamentos por conta são essenciais os valores relativos ao volume de negócios, da coleta e das retenções na fonte, obtidos através do Modelo 22 e da Informação Empresarial Simplificada (IES), ambos com referência ao ano anterior.

Inserem-se os dados no papel de trabalho, preparado com os cálculos necessários para indicar o valor dos PC a pagar. De acordo com artigo 105º do código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC), os cálculos efetuados foram:

Se $VN \leq 500.000,00 \text{ €}$: coleta - retenções na fonte $\times 80\%$;

Se $VN \geq 500.000,00 \text{ €}$: coleta - retenções na fonte $\times 95\%$.

Os PC devem ser pagos nos meses de julho, setembro e dezembro. Nas primeiras visitas agendadas, o auditor deve obter os comprovativos de pagamento e confirmá-los com os valores inscritos na contabilidade, o PC relativo ao mês de dezembro é confirmado na fase final dos trabalhos.

No mesmo papel de trabalho, é evidenciado o cálculo dos PEC, com base nos valores do volume de negócios e dos PC, obtidos na IES e Modelo 22, respetivamente. De acordo com o artigo 106º do CIRC, o PEC foi calculado:

$PEC = 1\% \text{ do } VN - \text{pagamentos por conta}$

Acresce que o limite mínimo estabelecido para o VN é de $1000,00^{15} \text{ €}$ e o máximo é $1000,00 \text{ €} + 20\% \text{ do excedente}$, com o limite de $70.000,00 \text{ €}$.

Os PEC devem ser pagos nos meses de março e outubro. O procedimento de confirmação é igual ao usado nos PC.

Finalizando os trabalhos desenvolvidos nesta área, salienta-se para a importância da verificação das certidões de não dívida à Segurança Social e à AT.

4.8. Capital próprio

O capital próprio corresponde ao património líquido da empresa e é composto pelas seguintes contas razão: capital subscrito; ações (quotas) próprias; outros instrumentos de capital próprio; prémios de emissão; reservas; resultados transitados; ajustamentos em ativos financeiros; excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis e outras variações no capital próprio. O capital próprio de uma empresa é sempre igual ao seu ativo deduzido do passivo.

¹⁵ Atualizado para $850,00 \text{ €}$ em 2017

Numa fase inicial dos trabalhos são identificadas as variações existentes nesta área, quando comparadas com o período anterior homólogo, conduzindo aos trabalhos a desenvolver em cada conta.

A fim de garantir o valor reconhecido na rubrica de capital é solicitado junto da empresa a certidão permanente para análise.

O procedimento de auditoria utilizado passa pela leitura das atas do Conselho de Administração e das atas de Assembleia –Geral, com a intenção de identificar decisões dos órgãos sociais materialmente relevantes que possam afetar a opinião do auditor sobre o relatório a emitir.

Retira-se, também, que da leitura das mesmas é verificado se as decisões que envolvem movimentos contabilísticos são adequadamente contabilizadas. Serve de exemplo a imputação de resultados do ano anterior, cujo objetivo é verificar a correta aplicação de resultados e consequente distribuição dos mesmos e, ainda, a constituição da reserva legal, nos casos aplicáveis.

O auditor deve identificar se a empresa se encontra numa situação de perda de metade do capital, conforme disposto no artigo 35.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), bem como, em situações extremas, em que a empresa apresenta capitais próprios negativos.

4.9. Gastos e rendimentos

- **Fornecimentos e serviços externos**

O procedimento de auditoria utilizado na conta de “fornecimentos e serviços externos” designa-se de inspeção documental, que consiste na análise de documentos suporte às transações.

Para a análise dos documentos é necessário recolher uma amostra, obtida pela observação das variações existentes nas contas refletidas na demonstração dos resultados, quando comparada com o período anterior.

Assim, a dimensão da amostra depende das variações existentes nas subcontas, isto é, quanto maior a variação maior é a necessidade de se explicar os valores que a originaram. De seguida, com base nos extratos dessas subcontas selecionam-se os movimentos a serem analisados.

O papel de trabalho evidencia o montante de cada subconta, de acordo com o balancete nas datas de realização do procedimento, que são em junho e dezembro, ou seja, na fase inicial dos trabalhos e na fase final, respetivamente.

Cada movimento selecionado pressupõe um documento suporte associado, desta forma são verificados os seguintes aspetos:

- A existência ou não do documento suporte;
- Número de contribuinte da empresa e do respetivo fornecedor;
- A data do documento e se respeita ao período em análise;
- Se o valor do documento corresponde ao valor contabilizado como gasto;
- A contabilização correta na conta de gastos e tratamento correto em relação ao IVA.

Existem gastos que são contabilizados mensalmente ou trimestralmente, nomeadamente honorários de advogados, honorários de serviços de contabilidade, rendas e alugueres, serviços de limpeza, manutenções, entre outros, revelando-se necessária uma especial atenção da parte do auditor para a verificação de que todos os meses são devidamente contabilizados.

De referir que as variações nas subcontas de comissões e transportes de mercadorias estão intimamente ligadas com as variações na conta de vendas, isto é, se o valor das vendas aumenta ou diminui de um ano para outro, naturalmente, com os gastos deve acontecer o mesmo. Se tal não se verificar o auditor tem de indagar junto do órgão de gestão para encontrar uma explicação.

Relativamente à subconta de seguros, para além da análise ao documento suporte, como mencionado anteriormente, é conveniente analisar a periodicidade dos mesmos, ou seja, confirmar se é considerado como gasto o valor do seguro correspondente ao ano em análise, devendo o valor remanescente ser contabilizado na conta de diferimentos.

Pretende-se, ainda, compreender que tipos seguros existem na empresa e o montante coberto por eles. O auditor dá especial atenção a seguro multirriscos, investigando se existe seguro e o valor coberto é suficiente para todas as classes de ativos da empresa.

Na subconta de despesas de representação, os gastos contabilizados, que podem ser desde viagens, alojamento e refeições, não têm direito à dedução do IVA, conforme artigo

23.º do CIRC. Assim sendo, utilizando a análise documental e recorrendo a uma amostra, o auditor verifica como a empresa contabiliza os gastos.

Em relação aos gastos contabilizados na subconta de conservação e reparação, o cuidado do auditor na análise documental passa por verificar se existem gastos que devam estar contabilizados nas contas de AFT ou se são apenas gastos relacionados com a manutenção dos ativos.

4.10. Gastos com pessoal

Os gastos com pessoal incluem remunerações aos órgãos sociais e ao pessoal, benefícios pós-emprego, indemnizações, encargos sobre remunerações, seguro de acidentes de trabalho, gastos de ação social, gratificações e outros gastos com o pessoal, devendo ser reconhecidos no momento em que o trabalho é prestado.

De forma a avaliar a razoabilidade dos gastos com o pessoal são realizados testes ao processamento de salários, designados de procedimentos substantivos – testes de detalhe de saldos e transações.

Para proceder à realização do teste são selecionados recibos de vencimento dos funcionários de forma aleatória. O tamanho da amostra varia consoante o número de funcionários, isto é, uma empresa com elevado número de funcionários pressupõe uma amostra maior do que uma empresa com baixo número de funcionários. Ainda é tida em consideração a natureza da remuneração aos funcionários a fim de verificar o seu cumprimento legal.

Do exame efetuado aos recibos de vencimento espera-se comprovar:

- se as taxas de Segurança Social (SS) são corretamente aplicadas de acordo com o regime contributivo de cada trabalhador e se as taxas de retenção do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) são aplicadas de acordo com a situação familiar do funcionário;
- que os limites para o subsídio de alimentação são cumpridos. O limite do subsídio de alimentação pago em dinheiro é de 4,27¹⁶ € e para o subsídio pago em cartão

¹⁶ Atualizado em 2017 para 4,52 €

ou vales de refeição o limite é de 6,83¹⁷ €, sendo tributada a parte que excede os limites em sede de IRS e SS.

- que os montantes recebidos em abono para falhas são tributados em sede de IRS e SS quando os estes são superiores a 5% da remuneração mensal.
- a correta aplicação da sobretaxa, cujo objetivo é verificar se depois de deduzidas as retenções previstas no artigo 99.º do CIRS e as contribuições obrigatórias, a parte que excede o valor da retribuição mínima mensal garantida (RMMG)¹⁸ é retido o valor correto.

Depois de efetuados todas as verificações anunciadas anteriormente, é efetuado cruzamento do valor que o auditor calculou no papel de trabalho com o valor processado no recibo de vencimento.

A Plenitude é outro procedimento de auditoria utilizado para a validação dos gastos com pessoal, cujo objetivo é verificar se as remunerações e impostos a pagar incluem todos os valores devidos ao pessoal e ao estado na data de balanço.

Neste sentido, é solicitado junto da empresa um mapa mensal de remunerações por funcionário. O mapa inclui para cada um dos trabalhadores: salário base; retenções na fonte; segurança social; subsídio de alimentação; prémios e horas extraordinárias.

O mapa mensal de remunerações é desenvolvido num papel de trabalho onde constam os valores do salário líquido de cada trabalhador, distinguindo os órgãos sociais dos restantes trabalhadores, sendo comparados com os valores apresentados na contabilidade nas contas “631 – Remunerações dos órgãos sociais” e “632 – Remunerações do pessoal”, por mês, a fim de se identificarem divergências. O valor total das remunerações mensais obtidas a partir do mapa é multiplicado pela taxa de 34,75%, obtendo-se na generalidade dos casos o valor a entregar ao estado, sendo este montante comparado com as respetivas declarações mensais das contribuições para a segurança social e com a respetiva conta “245 – Contribuições para a segurança social”.

O referido mapa mensal de remunerações inclui o número de funcionários em todos os meses. De forma a complementar o teste à plenitude o auditor faz uma análise à evolução

¹⁷ Atualizado em 2017 para 7,23 €

¹⁸ O valor da RMMG é 505,00 € em 2015. Atualizada para 557 € em 2017

do número de funcionários, fazendo uso do procedimento de análise de tendências, com a intenção de justificar variações ocorridas nas remunerações mensais.

Conclusão

Consideramos que os objetivos traçados quando nos foi proposta a temática deste relatório de estágio curricular foram cumpridos. No decorrer do estágio curricular em auditoria financeira realizado na empresa CFA foi possível aplicar todo o conhecimento teórico e académico adquirido no decorrer do mestrado em auditoria.

Em termos profissionais foi uma oportunidade de crescimento e enriquecimento pessoal, tendo sido dadas todas as ferramentas e apoio necessários para desenvolver uma carreira na área de auditoria.

No decorrer do estágio as atividades foram sempre efetuadas com supervisão de um auditor sénior que orientava o trabalho e garantia que todas as tarefas fossem realizadas atempadamente e de acordo com os padrões de qualidade internos exigidos.

O elevado número de clientes com os quais trabalhei, das mais diversificadas áreas de negócio, permitiu-me um contacto com realidades empresarias distintas e perceber de uma forma geral o funcionamento das empresas para um melhor desempenho na realização de trabalhos de auditoria.

Foi um desafio elaborar o presente relatório tendo em conta a vasta literatura existente no que concerne ao tema da auditoria financeira. Tendo em consideração que já se efetuam auditorias, na conceção moderna do termo, desde o início do século XX, deparei-me com um conjunto alargado de estudos que versavam sobre o tema deste relatório, a aplicabilidade prática num contexto profissional dos conceitos teóricos de auditoria.

Consideramos que este trabalho acrescenta valor a esta temática tantas vezes abordada, ao mostrar que independentemente das organizações e métodos de trabalho praticados, o resultado final do trabalho de uma auditoria segue regras e procedimentos implementados que garantem que o mesmo é semelhante, existindo indícios que a teoria tem bastante aplicabilidade num contexto prático de trabalho.

No decorrer deste trabalho e com a experiência profissional adquirida deparei-me com o facto de que apesar do trabalho do auditor estar regulado e existirem um conjunto de normas, nacionais e internacionais, que constituem o padrão da atividade, estas por vezes, deixam ao julgamento do auditor a tomada de muitas decisões, como é o caso do limiar de materialidade exigida, a quantidade de prova necessária e a natureza, extensão profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria.

Consideramos que este tipo de trabalhos, dada a quantidade e frequência com que se alteram as normas e regras dos procedimentos contabilísticos e fiscais, continuam e continuarão a ser de relevância para a literatura. Assim, a profissão de auditor exige uma constante atualização dos termos, técnicas e regras em vigor para garantir que as demonstrações financeiras estão em conformidade com os normativos e asseguram a fiabilidade da informação financeira para todos os *stakeholders*.

Referências bibliográfica

- Almeida, J. J. M. d. (2002). A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), 29-38.
- Arens, Elder, R. J., & Mark, B. (2010). *Auditing and assurance services: an integrated approach*: Boston: Prentice Hall.
- Arens, & Loebbecke, J. K. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*: Prentice Hall.
- Baptista da Costa, C. (2017). *Auditoria financeira: teoria e prática* (11ª edição ed.): Rei dos Livros.
- Boynton, W. C., Kell, W. G., & Johnson. (2001). *Modern Auditing*: Wiley.
- Carmelo, S. P. (2006). Amostragem em revisão/auditoria - Uma aplicação prática do método PPS. *Revisores & Empresas > janeiro a março 2006*.
- Coates, C. J., Florence, R. E., & Kral, K. L. (2002). Financial statement audits, a game of chicken? *Journal of Business Ethics*, 41(1-2), 1-11.
- Comissão Europeia. (2006). Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (8ª Diretiva), Revisão Legal das Contas Anuais e Consolidadas. *Jornal Oficial da União Europeia*, 87-107.
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro. (2009).
- Diário da República. (1997). *III Série n.º 295, de 23 de dezembro de 1997*.
- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2015). *Lei n.º 140, de 07 de setembro de 2015*.
- FEE, F. d. E. C. E. (2002). The role of accounting and auditing in Europe.
- Fertig, P. E. (1967). A statement of basic accounting theory. *New York Certified Public Accountant (pre-1986)*, 37(000009), 663.
- Guia de Aplicação Técnica de 28 de julho de 2016. (2016).
- Hayes, R. S., Dassen, R., Schilder, A., & Wallace, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*: Financial Times Prentice Hall.
- Hayes, R. S., Schilder, A., Dassen, R., & Wallage, P. (1999). *Principles of Auditing: An International Perspective*: McGraw-Hill.
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento teórico e aplicação prática*: Escolar Editora.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.
- McMillan, K. P. (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6), 943-953.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (abril 1998). Directriz de Revisão/Auditoria 510 - Prova de revisão/auditoria.

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (dezembro 1999). Directriz de Revisão/Auditoria 320 - Materialidade de revisão/auditoria.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (julho 2006). Directriz de Revisão/Auditoria 505 - Confirmações externas.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (junho 1998). Directriz de Revisão/Auditoria 230 - Papéis de trabalho.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (junho 1999). Directriz de Revisão/Auditoria 300 - Planeamento.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (maio 2000a). Directriz de Revisão/Auditoria 400 - Avaliação do risco de revisão/auditoria.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (maio 2000b). Directriz de Revisão/Auditoria 410 - Controlo interno.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (outubro 1999). Directriz de Revisão/Auditoria 310 - Conhecimento do negócio.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*: University of Chicago Press.
- Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M., & Gramling, A. A. (2010). *Auditing: A business risk approach*.
- Sistema de Normalização Contabilística. (2009). Porto Editora.
- Stamp, E., & Moonitz, M. (1979). *International auditing standards*: Prentice-Hall International.
- Taborda, D. (2015). *Auditoria-Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas* (2ª edição ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Walker, S. P. (1995). The genesis of professional organization in Scotland: a contextual analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 285-310.

Anexos

Anexo 1 – Índice do *dossier* corrente

Cliente:

ANO:

Secção: Índice do *Dossier* de Revisão/Auditoria

- 0 – PLANEAMENTO E CONTROLO
- 1 – RELATÓRIOS FINAIS
- 2 – DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS
- 3 – MATERIALIDADE
- 4 – CORRESPONDÊNCIA
- 5 – ASSUNTOS À ATENÇÃO DO RESPONSÁVEL
- 6 – ANÁLISE DO PERÍODO SUBSEQUENTE
- 7 – FICS
- 8 – DIVERSOS
- 9 – NOTAS DE VISITA
- A – ATIVOS INTANGÍVEIS
- B – ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS
- C – INESTIMENTOS FINANCEIROS E PROPIEDADES DE INVESTIMENTO
- D – INVENTÁRIOS E CMVMC
- E – CLIENTES
- F – DEVEDORES E CREDORES DIVERSOS
- G – ACIONISTAS (SÓCIOS)
- K – MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS
- L – ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS
- M – FORNECEDORES
- O – FINANCIAMENTOS
- P – PROVISÕES
- Q- ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS
- S- CAPITAL PRÓPRIO
- V – GASTOS E RENDIMENTOS
- W – GASTOS COM PESSOAL
- Z – RESPONSABILIDADES, COMPROMISSOS E CONTIGÊNCIAS
- XIV – BALANCETES
- XV – EXTRATOS

Anexo 2 – Índice do *dossier* permanente

DOSSIER PERMANENTE

- 0 - CONTRATAÇÃO CLIENTE
- 1 - INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE A EMPRESA
- 2 - CONTRATO DE SOCIEDADE E REGISTO COMERCIAL
- 3 - DETENTORES DO CAPITAL
- 4 - ORGÃOS SOCIAIS
- 5 - ATAS DA ASSEMBLEIA GERAL
- 6 - ATAS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO
- 7 - ATAS DA COMISSÃO DE VENCIMENTOS
- 8 - QUADROS DA EMPRESA
- 9 - CONTRATOS RELEVANTES
- 10 - GARANTIAS PRESTADAS A TERCEIROS
- 11 - OUTRAS INFORMAÇÕES
- 12 - RELATÓRIOS E CONTAS
- 13 - CONTROLO INTERNO
- 14 - BLDR
- 15 - DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO
- 16 - OUTROS RELATÓRIOS E PARECERES
- 17 - CORRESPONDÊNCIA
- 18 - CIRCULARIZAÇÃO